



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### RAZÓN DE RELATORÍA

Se deja constancia de que se publica la sentencia de fecha 13 de febrero de 2020 emitida en el Expediente N.º 05410-2014-PA/TC la misma que además se notificará a las partes para los fines legales pertinentes, sin la firma del magistrado Eloy Espinosa-Saldaña Barrera, en cumplimiento del acuerdo del Pleno del Tribunal Constitucional de fecha 16 de julio de 2020, que a la letra señala “En aplicación concordada de los artículos 44 y 48 del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el Pleno unánimemente acuerda autorizar al Secretario Relator la publicación y notificación de las resoluciones en las que esté pendiente la firma, la expedición del voto singular, del fundamento de voto o la ratificación del magistrado Eloy Espinosa-Saldaña”.

Se enfatiza que en la mencionada causa se ha alcanzado la mayoría necesaria para formar resolución, conforme a lo previsto en el artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y en el artículo 10 del mencionado reglamento normativo.

De otro lado, se deja constancia que el magistrado Eloy Espinosa-Saldaña Barrera, en la sesión de Pleno del Tribunal Constitucional de fecha 14 de abril de 2020 votó a favor de la mencionada resolución, con fundamento de voto. Se adjunta el texto de dicho fundamento de voto. Así aparece registrado en el archivo electrónico que preserva esta Relatoría.

Finalmente, también se deja constancia que el magistrado Eloy Espinosa-Saldaña Barrera, desde el 30 de abril al 17 de julio de 2020, ha acumulado sesenta (60) días de ausencias por licencia médica, las mismas que continúan a la fecha de suscripción de la presente razón.

Lima, 22 de julio de 2020

  
Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 236/2020

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de febrero de 2020, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia, con el abocamiento del magistrado Sardón de Taboada, aprobado en la sesión de Pleno Administrativo del 27 de febrero de 2018, y con la abstención del magistrado Ferrero Costa, aprobada en la sesión de Pleno del 6 de febrero de 2020. Asimismo, se agregan los fundamentos de voto de los magistrados Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera y el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez.

#### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Universidad Tecnológica del Perú SAC (UTP) contra la resolución de fojas 558, de fecha 13 de marzo de 2014, expedida por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, nulo todo lo actuado y concluido el proceso.

#### ANTECEDENTES

##### Demanda

Con fecha 25 de enero de 2013, la Universidad Tecnológica del Perú SAC (UTP) interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). Solicita lo siguiente:

- Se declare inaplicable la Ley 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial) y que, en consecuencia:
- Se reconozca el derecho de la UTP a usar el crédito por reinversión en educación en razón al pago del impuesto a la renta de los años 2009 y 2010.
- Se deje sin efecto todo acto existente o futuro y cualquier procedimiento tributario que desconozca el citado crédito.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

- Sunat se abstenga de iniciar o dejar sin efecto cualquier pronunciamiento o actuación destinada a efectuar la cobranza de cualquier acto administrativo que desconozca dicho crédito.

Sustenta sus pretensiones en que, durante el proceso de fiscalización de los ejercicios gravables 2009 y 2010, la Sunat, mediante anexos a los Requerimientos 0121120003274 y 012112003275, ha cuestionado la utilización del crédito por reinversión en educación teniendo como sustento la Ley 29766, que otorga efectos retroactivos a la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo que prevé el Decreto Legislativo 882. Señala que dicha norma amenaza sus derechos a la propiedad, igualdad ante la ley, libertad de empresa y tutela judicial efectiva.

### Contestaciones de la demanda

La Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas contesta la demanda y deduce las excepciones de falta de legitimidad para obrar del demandado, falta de legitimidad para obrar de la demandante, incompetencia y prescripción. Sin perjuicio de lo anterior, solicita que se declare improcedente la demanda al no estar referida en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos solicitados, además, existe una vía procesal específica igualmente satisfactoria para la protección de los derechos invocados. De otro lado, en cuanto al fondo del asunto litigioso, alega que la demanda es infundada en tanto lo que se pretende es que se le otorguen derechos a futuro, pese a que el proceso de amparo tiene un fin restitutorio y no constitutivo.

La Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales de la Sunat contesta la demanda y deduce las excepciones de falta de agotamiento de la vía administrativa y litispendencia. Sin perjuicio de ello, solicita que la demanda sea declarada improcedente o infundada, en atención a que los hechos y el petitorio no están referidos al contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados y porque existe una vía procesal específica igualmente satisfactoria para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, máxime si el proceso de amparo tiene un fin restitutivo y no declarativo.

### Resolución de primera instancia o grado

El Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución de fecha 17 de setiembre de 2013, declaró infundadas las excepciones de incompetencia,



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

prescripción y falta de legitimidad para obrar activa. Asimismo, declaró fundadas las excepciones de falta de legitimidad para obrar pasiva (ordenando la separación del Ministerio de Economía y Finanzas del proceso), litispendencia (dado que existe un proceso de amparo ante el Segundo Juzgado Constitucional de Lima que cumple con la identidad de partes, petitorio y título) y de falta de agotamiento de la vía administrativa. En consecuencia, declaró nulo todo lo actuado y concluido el proceso.

### **Recurso de apelación**

La UTP interpuso recurso de apelación contra los extremos de la resolución de primera instancia o grado a través de los que se declaró fundadas las excepciones de litispendencia y falta de agotamiento de la vía administrativa. Quiere esto decir que el extremo que declaró fundada la excepción de falta de legitimidad para obrar pasiva y, consecuentemente, ordenó la separación del MEF del proceso quedó consentida.

### **Resolución de segunda instancia o grado**

La Sala superior revocó la apelada en el extremo relativo a la excepción de litispendencia, desestimándola, pues, a su juicio, no se configura la triple identidad de partes, petitorio y título. Asimismo, confirmó la apelada en lo relativo a la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa debido a que aún se encuentra en trámite el reclamo presentado por la actora respecto a la deuda tributaria derivada de la fiscalización efectuada a los ejercicios 2009 y 2010. En consecuencia, declaró nulo todo lo actuado y concluido el proceso.

### **FUNDAMENTOS**

#### **Cuestiones procesales previas**

##### ***Sobre el agotamiento de la vía previa***

1. Las instancias o grados judiciales previos declararon fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, dado que existen en trámite impugnaciones presentadas por la actora respecto de la deuda tributaria derivada de la fiscalización efectuada por la Administración Tributaria a los ejercicios 2009 y 2010. Sin embargo, este Colegiado considera que en el presente caso no se produce un supuesto de falta de agotamiento de la vía previa, pues lo que la actora busca es que, en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de normas, se declare la inaplicación de la Ley 29766, la cual sirve como sustento jurídico para el cobro que la Sunat pretende realizar y que esta no puede inaplicar, pues carece



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

de la potestad para ejercer el citado control difuso. Siendo así, resulta inconducente exigir que culminen dichos procedimientos administrativos en los que la Sunat viene aplicando justamente la norma cuya inaplicación se pretende mediante el presente proceso de amparo.

### *Sobre el amparo contra normas*

2. El presente caso tiene por objeto que se inaplique a su caso la Ley 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087, que aprueba normas de educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial), de un amparo interpuesto contra una norma legal que regula la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo, mecanismo previsto en el entonces vigente Decreto Legislativo N° 882.
3. El Tribunal Constitucional, de conformidad con el artículo 3 del Código Procesal Constitucional, tiene decidida la procedencia de este tipo de demandas, siempre que se trate de normas autoaplicativas, es decir de aquellas que vulneran derechos fundamentales por su sola aprobación, sin requerir actos concretos de aplicación.
4. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha sostenido, precisamente, que una interpretación que impide la procedencia del amparo contra normas estaría "... en absoluta contradicción con la filosofía personalista con la que se encuentra impregnado todo nuestro ordenamiento constitucional, y en el que se legitima fundamentalmente la propia existencia de este tipo especial de procesos de la libertad" (STC 01152-1997-AA/TC, fundamento jurídico 2.b).
5. En el presente caso la norma legal contra la que se interpone la demanda señala los alcances temporales del crédito por reinversión del que venían gozando las Universidades, norma que, según alegan las demandantes, tendrían efectos retroactivos y no aclaratorios. Por lo tanto, dicha norma podría tener una incidencia *prima facie* en el contenido constitucionalmente protegido por el derecho de propiedad de los recurrentes, y por ende es una norma de carácter autoaplicativo.
6. Por otra parte, es claro que la pretensión de los demandantes no se orienta al control abstracto de constitucionalidad de la Ley N° 29766, sino a que se ejerza el control difuso respecto de una norma que, según su criterio, vulnera derechos, resultando relevante y directamente aplicable al caso, conforme exige el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

### Delimitación del asunto litigioso

7. En líneas generales, la demandante solicita que se inaplique a su caso la Ley 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial) y que, en consecuencia:
  - Se reconozca el derecho de la UTP a usar el crédito por reinversión en educación.
  - Se deje sin efecto todo acto existente o futuro y cualquier procedimiento tributario que desconozca el citado crédito.

### Análisis del caso concreto

8. El presente caso trata de un amparo interpuesto contra una norma legal que regula la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo, mecanismo previsto en el entonces vigente Decreto Legislativo 882.
9. El demandante alega que la Ley 29766 amenaza sus derechos de propiedad, igualdad ante la ley, libertad de empresa y tutela judicial efectiva en cuanto dispone, retroactivamente, la caducidad del crédito tributario por reinversión que se estableció para el caso de las universidades privadas con fines de lucro.
10. Dicho crédito tributario fue introducido por el artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en Educación (Decreto Legislativo 882). La disposición referida establece lo siguiente:

Las Instituciones Educativas Particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.
11. Conforme a lo señalado en la sentencia recaída en el Expediente 02053-2013-PA/TC, publicada en el portal institucional con fecha 25 de julio de 2016, atendiendo a la conducta de la Sunat y a lo señalado por el legislador en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 (cfr. fundamentos 18 a 20 de la citada sentencia) para el año 2008 todavía se encontraban vigentes los beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo 882.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

12. Por su parte, se verifica en autos que la Administración Tributaria señala que la vigencia del crédito tributario por reinversión de utilidades cesó con la entrada en vigor de la Ley 29766, el 24 de julio de 2011 (cfr. fojas 35, 36, 43 y 44), por lo que corresponde examinar si la cancelación retroactiva del beneficio, contemplada en dicha norma, vulnera los derechos constitucionales de la actora.

13. El artículo único de la Ley 29766 establece:

Precísase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual.

14. Asimismo, el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 prescribió, en lo que aquí importa:

Artículo 2.- [...] Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas- productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1. del artículo 3 del Decreto Legislativo 977.

15. Al respecto, cuando una norma precisa algún aspecto del ordenamiento debe esclarecer el alcance de la disposición normativa previa de la que, naturalmente, se desprenden diversos sentidos interpretativos posibles.

16. Para que una norma interpretativa pueda ser considerada como tal, debe:

- Referirse a una norma legal anterior;
- Fijar el sentido de esta pronunciándose por uno de los múltiples significados posibles de la norma interpretada; y
- No debe incorporarle un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

Conviene tener presente que la Ley 29766, aun cuando comienza con la palabra “precísase”, no brinda en realidad precisión alguna, limitándose a introducir, retroactivamente, un plazo específico que no había sido dispuesto previamente para la caducidad de los beneficios tributarios aplicables a las universidades privadas, beneficio que se encontraba vigente.

De lo expuesto se deduce que no cumple con el supuesto enunciado en el literal “b”, por cuanto no opta entre diversos sentidos interpretativos que puedan atribuirse a la norma supuestamente interpretada. Tampoco coincide con lo descrito en el literal “c”, ya que, efectivamente, incorpora un contenido no enunciado en la disposición original.

17. En suma, entonces, además de no determinar un sentido interpretativo, la disposición añade un límite temporal para la vigencia del crédito por reinversión que no se encontraba en la norma presuntamente precisada.

18. De lo expuesto se deduce que no se trataba de una norma propiamente interpretativa, sino de una reforma a lo originariamente dispuesto en la regulación sobre crédito por reinversión. Siendo así, esta no podía ser aplicable retroactivamente, pues resultaba aplicable el artículo 109 de la Constitución, en cuanto establece que:

La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

19. La Ley 29766 fue publicada en el diario oficial *El Peruano* el 23 de julio de 2011 y, como no precisa un plazo distinto, su entrada en vigor se produjo al día siguiente, el 24 de julio de 2011.

20. Por su parte, el artículo 103 de la Constitución establece:

La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

21. Este Tribunal entiende, conforme a lo sustentado, que el legislador no podía, dentro del marco constitucional vigente, disponer la caducidad retroactiva del crédito por reinversión aplicable a las universidades privadas.
22. Por ello, si la demandante ha reinvertido sus utilidades en infraestructura y equipamientos didácticos exclusivos para los fines educativos y de investigación, algo que naturalmente debe ser verificado por la administración tributaria, tiene derecho a gozar del crédito tributario por los periodos demandados —anteriores a la entrada en vigor de la Ley 29766— y una interpretación contraria vulneraría su derecho de propiedad.
23. Con relación a la pretensión del actor destinada a que se deje sin efecto cualquier acto futuro que desconozca el citado crédito, es necesario señalar que, al efectuar las acotaciones, la Administración Tributaria deberá considerar lo establecido en la presente sentencia con relación a la inaplicación de la Ley 29766 debido a su carácter retroactivo.
24. Finalmente, en atención a que se encuentra acreditada la amenaza de vulneración de su derecho de propiedad, corresponde ordenar que la parte demandada asuma el pago de los costos procesales en atención a lo dispuesto por el artículo 56 del Código Procesal Constitucional.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

**HA RESUELTO**

1. Declarar **FUNDADA** la demanda y, en consecuencia, inaplicable a la demandante lo dispuesto por el artículo único de la Ley 29766.
2. **DEJAR SIN EFECTO** cualquier acto tendiente a impedir la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación en los términos expuestos en esta sentencia.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

3. **ORDENAR** a la Sunat el pago de costos procesales.

Publíquese y notifíquese.

SS.

MIRANDA CANALES

BLUME FORTINI

RAMOS NÚÑEZ

SARDÓN DE TABOADA

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

PONENTE MIRANDA CANALES

**Lo que certifico:**

  
.....  
Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TÉCNICA DEL  
PERÚ SAC

**FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI**

Si bien es cierto que en el presente caso la cuestión controvertida no ha merecido pronunciamiento sobre el fondo por las instancias anteriores, en razón de haberse amparado las excepciones propuestas por la parte demandada, considero que es correcto el Tribunal Constitucional emita un pronunciamiento sobre el fondo. Ello, en atención a los principios que informan los procesos constitucionales; en particular, a los principios de economía, informalidad y celeridad procesal, así como al principio finalista y a la trascendencia constitucional de los derechos fundamentales invocados por la parte accionante.

S.

**BLUME FORTINI**

**Lo que certifico:**

.....  
**Flavio Reátegui Apaza**  
Secretario Relator  
**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

### FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Emito el presente fundamento de voto porque, si bien comparto la idea de estimar la demanda, considero necesario hacer una serie de precisiones.

Considero que las universidades pertenecientes al sector privado, sea que se hayan constituido como asociativas o como o societarias, tienen el deber de reinvertir los excedentes para cuestiones que no solo se relacionan con la infraestructura de estas entidades, sino que además comprenden aspectos vinculados con la calidad de la educación superior, tales como la capacitación docente, la concesión de becas, o equipamiento con fines educativos.

Para fiscalizar el cumplimiento de esta obligación la ley también dispone que la SUNEDU está facultada para verificar que la reinversión de excedentes y los beneficios otorgados por el marco legal de las universidades se destine a fines educativos. A ello se suma lo dispuesto en el artículo 120.1 de la ley, según el cual las universidades privadas asociativas y societarias "deben presentar un informe anual de reinversión de excedentes o utilidades a la SUNEDU y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), para efectos de verificación del cumplimiento de lo dispuesto por la presente Ley".

Se deberá, entonces, garantizar que la reinversión de los excedentes tiene que estar orientada a optimizar la calidad del servicio educativo.

S.

RAMOS NÚÑEZ

**Lo que certifico:**

.....  
**Flavio Reátegui Apaza**  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL  
PERÚ SAC

### FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

Con el debido respeto de mis colegas magistrados, emito el presente fundamento de voto a los efectos de *integrar* la sentencia de mayoría en un aspecto omitido por ella, que debe ser explicado y justificado.

En el presente amparo, las instancias inferiores del Poder Judicial no emitieron pronunciamientos sobre el fondo del asunto; solo se pronunciaron por la forma, en razón de las excepciones procesales planteadas en la demanda.

Respecto a la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa planteada por la demandada Sunat, mis colegas y yo señalamos que ésta era inconducente; por tanto, no tenía que ser transitada.

Pese a ello ¿cómo es que seguidamente emitimos un pronunciamiento sobre el fondo del asunto? ¿Acaso, para estos efectos, no cabía derivarlo a las instancias inferiores del Poder Judicial?

La demanda de la universidad recurrente fue presentada en el Poder Judicial el 25 de enero de 2013, e ingresó al Tribunal Constitucional, por la vía del recurso de agravio, el 17 de noviembre de 2014, es decir, hace más de 5 años.

Así, la demora en esta sede constitucional convierte en irrazonable cualquier decisión que opte por remitir los actuados al Poder Judicial.

En este sentido, los *principios de economía y celeridad procesal* (que postulan tutelar los derechos de las personas en un tiempo adecuado) respaldan también la decisión que sea este Tribunal Constitucional quien emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

S.

SARDÓN DE TABOADA

**Lo que certifico:**

  
.....  
**Flavio Reátegui Apaza**  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL PERÚ  
SAC

### FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

1. Aquí, como fácilmente puede deducirse de los actuados del expediente, se discute la pertinencia de obtener un beneficio tributario, con alcances incluso más acotados que los establecidos por este mismo Tribunal en casos anteriores con similares características, y en la misma línea de lo reconocido en su momento por alguna normativa previa y posterior al inicio de este proceso. Estamos incluso frente a la evaluación sobre la conveniencia de seguir, además, una posición interpretativa que es la recogida por la ley universitaria, cuya constitucionalidad fue ratificada por la mayoría de miembros de nuestro tribunal. Es más, y en el caso de los demandantes, este beneficio ya les había sido concedido por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Educación por algún tiempo.
2. Explicitaré entonces algo más al respecto, coincidiendo seguramente con lo que pudieran decir mis colegas sobre el particular. En el artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en Educación (Decreto Legislativo 882, vigente desde el 1º de enero de 1997) se estableció el beneficio tributario de crédito por reinversión, sin señalar un plazo de vigencia de este crédito. Luego se aprobó el Decreto Legislativo 1086, cuyo artículo 2, al excluir a una serie de instituciones educativas (entre las cuales no estaban las universidades privadas) de una prórroga prevista en el artículo 3 del Decreto Legislativo 977, permite comprobar que seguían vigentes los beneficios previstos en el Decreto Legislativo 882 para casos como los de los demandantes.
3. . Por último, debe anotarse que se emitió la Ley 29766, publicada el 23 de julio de 2011. Allí se buscaba señalar un límite a la vigencia del crédito de reinversión establecido en el Decreto Legislativo N° 882. Se prescribía además a qué entidades se le aplicaría esta norma, entidades para las que se dice cuál es la vigencia de los beneficios tributarios establecidos en el ya mencionado Decreto Legislativo 882.
4. Bien puede apreciarse que la Ley 29766 no busca interpretar una norma anterior al establecer un límite temporal al crédito por reinversión. No estamos pues ante lo que este Tribunal ha considerado como una norma interpretativa, sino frente a una norma cuestionada y cuestionable, en función a que consigna un efecto retroactivo en clara vulneración de lo prescrito en nuestra Constitución vigente.
5. Debe además tomarse en cuenta que el límite temporal de tres años establecido por el Título Preliminar del Código Tributario para aquellos beneficios tributarios que no



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL PERÚ  
SAC

consignaba su plazo de vigencia, estuvo en los hechos suspendido entre los años 2007 a 2012, a través de lo previsto en diversas normas (decretos legislativos 977 y 1117, muy a despecho del debate existente sobre su constitucionalidad).

6. Como bien puede apreciarse, aquí ya el legislador se había pronunciado sobre el particular, aunque de manera imprecisa, y, bien puede decirse, con una constitucionalidad discutible. Lo que se le pide al Tribunal Constitucional peruano si nosotros estamos al fondo de esta controversia, es en defensa del derecho fundamental a la propiedad, especifiquemos cuáles eran los alcances del marco normativo invocado, para que así pueda determinarse si el ya mencionado derecho a la propiedad había o no sido violentado en este caso. Ello, lejos de implicar que nos subrogáramos en la labor del legislador, involucra precisamente el ejercicio de nuestras propias competencias como jueces constitucionales, que tienen como fin último la tutela de los derechos fundamentales, tarea que, por cierto, hemos desempeñado en innumerables ocasiones.
7. Tampoco consideramos que nos subrogamos en la labor del legislador cuando es precisamente dicho legislador quien habilitaba recibió el beneficio tributario alegado, en el mismo sentido que, y durante muchos años, actuaron Sunat y el Ministerio de Educación. Esta pauta interpretativa sobre la concesión de un beneficio tributario no puede, por cierto, como alguien intenta, ser comprendido como un error de interpretación y actuación de las dos entidades estatales recientemente mencionadas.
8. De otro lado, asumir lo que se nos pedía como jueces constitucionales tampoco iba contra el principio de legalidad, pues no inventamos un beneficio, sino que entramos a dilucidar cuál era la vigencia del mismo dentro del marco normativo aplicable al caso.
9. A lo recientemente expuesto habría que añadir lo sucedido en el trámite del presente caso en el Tribunal Constitucional. Sin quebrar con ello la reserva que la ley o el respeto a la ética (establecidos como pautas orientadoras de nuestro quehacer como jueces constitucionales), fácilmente puede constatar que estamos frente un proceso de amparo que, muy a despecho de su carácter de tutela urgente, lleva varios años sin resolverse en este Tribunal.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL PERÚ  
SAC

10. Es más, hay quienes en este caso alegaron que podía declararse la nulidad de todo lo actuado. Sin embargo, de adoptarse una opción de ese tipo, aquello hubiese llegado a incidir peligrosamente en aumentar el perjuicio al derecho invocado. Nunca debemos olvidar que justicia que no es pronta no es justicia.
11. Y junto a lo ya señalado, necesario es anotar cómo en este proceso existían elementos que permitían acreditar la voluntad de ambas partes de resolver la controversia sin mayores dilaciones. Es pues que en mérito a lo expuesto, y tal como lo hemos hecho en cientos de procesos, ingresamos a pronunciarnos sobre el contenido de la pretensión alegada y emitimos un fallo que consideramos ajustado a Derecho.
12. Ahora bien, y frente a algunas especulaciones al respecto, bien puede en base a una primera impresión especularse que el Código Tributario dejarse abierta la posibilidad de que otra universidad invoque tener los mismos derechos que los demandantes, conviene aclarar que la invocación de esos derechos no implica el necesario otorgamiento de los mismos. Corresponderá a la autoridad administrativa tributaria competente especificar si cada eventual nuevo requerimiento es conforme a Derecho, y sólo así, si es que puede ser atendido. Corresponde además tener en cuenta que la misma Ley Universitaria establece pautas y controles sobre la reinversión de los eventuales excedentes (artículo 118), y otorga a la Sunedu un margen de supervisión del ejercicio de esta facultad de reinversión (artículo 120.1).

S.

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05410-2014-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL PERÚ  
S.A.C.

### VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

*El otorgamiento de beneficios tributarios constituye una competencia exclusiva del legislador tributario*



Una vez más, tal como lo advertí en votos anteriores (expedientes de las universidades UPC y Alas Peruanas), nos vemos frente al caso de otra universidad, ahora la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C., que solicita la aplicación de un millonario beneficio tributario de reinversión en educación, pese a que no existe ley tributaria que la ampare. No solo preocupa la cada vez mayor cantidad de universidades que van formando cola para aprovechar este criterio de la mayoría (nótese que la misma universidad tiene otros 5 casos tributarios en el Tribunal Constitucional), sino que se da en el contexto de una pandemia en la que lejos de controlar que los desembolsos de la administración tributaria sean los que legítimamente corresponden, terminamos desarmando al Estado en sus posibilidades de atención de las emergencias de salud de peruanos y peruanas, especialmente de los que forman parte de los grupos más vulnerables. Una pena realmente.

Del análisis del presente caso, estimo que la demanda de autos debe ser declarada **IMPROCEDENTE**, pues aún se encuentra en trámite el reclamo administrativo presentado por la universidad demandante respecto a la deuda tributaria derivada de la fiscalización efectuada a los ejercicios 2009 y 2010, de modo que no se ha agotado la respectiva vía administrativa tributaria.

Adicionalmente a la improcedencia aludida, debo mencionar que este caso es uno idéntico al que tuvo que resolver el Tribunal Constitucional en el caso de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC) y Universidad Privada del Norte (UPN), Expediente 02053-2013-PA/TC, de modo que en el presente voto me reafirmo en el argumento principal de que no existe ninguna norma legal que autorice el reconocimiento del beneficio tributario de reinversión en educación a favor de la demandante Universidad Tecnológica del Perú S.A.C.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En el presente caso, la mencionada universidad interpone demanda de amparo contra la SUNAT, solicitando que se declare inaplicable la Ley 29766 y se les reconozca el beneficio tributario de reinversión en educación en razón al pago del impuesto a la renta de los años 2009 y 2010, así como se deje sin efecto cualquier cobranza que desconozca dicho crédito. Refiere que la SUNAT ha otorgado efectos retroactivos a la Ley 29766, declarando la caducidad del crédito tributario por reinversión, lo cual vulnera sus derechos a la propiedad, igualdad, libre empresa y tutela judicial efectiva.

La posición mayoritaria del Tribunal Constitucional, declara fundada la demanda, sosteniendo que el beneficio tributario por reinversión en educación se introdujo mediante el Decreto Legislativo 882 y que la Ley 29766 pretendía precisar su vigencia; sin embargo, en realidad, lo que hizo fue modificarla e introdujo un plazo retroactivo para la caducidad del beneficio que no estaba contenido en el mencionado decreto legislativo. Por ello, considera que debe declararse inaplicable la Ley 29766 y dejar sin efecto cualquier acto tendiente a impedir la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación.

Seguidamente, voy a demostrar que jurídicamente no corresponde otorgar dicho beneficio tributario a la universidad demandante:

1. Es necesario partir precisando las reglas básicas sobre el otorgamiento de un beneficio tributario. Así, de la Constitución (artículo 74) y el Código Tributario (artículo IV) se desprende que los beneficios tributarios solo pueden ser establecidos por ley o por decreto legislativo en caso de delegación, y, en el específico caso del plazo de duración de un beneficio tributario, dicho Código prevé que “toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años” y que “no hay prórroga tácita” (artículo VII).

2. En tal sentido, de dichas disposiciones se desprenden dos reglas básicas:

1) Un beneficio tributario se otorga sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación

2) Si un beneficio tributario es expedido sin señalar plazo de vigencia, se entiende otorgado por un plazo máximo de 3 años. No existe prórroga tácita.

3. En cuanto al principio de reserva de ley tributaria, el Tribunal Constitucional ha sostenido (Expediente 00042-2004-AI/TC) que, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, **debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74º)**. En virtud de esta disposición, en lo que se refiere al principio de reserva de ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios [resaltado agregado]. Esto, en la medida en que

el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución).

En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden ser considerados lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria, representando auténticas violaciones constitucionales.

Ahora bien, los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación (...).

Cabe señalar, que atendiendo al carácter excepcional de los beneficios tributarios y a fin de resguardar la protección de los principios constitucionales tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, establece en estos casos, entre otros requisitos, que la propuesta legislativa deba señalar de forma clara y detallada el objeto de la medida, así como los beneficiarios de la misma, y especificar el plazo máximo de duración del beneficio, caso contrario, se entenderá otorgado por tres años. [fundamento 13]

4. Atendiendo al principio de reserva de ley, el artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816, en vigencia desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial *El Peruano*, el 21 de abril de **1996**, ha establecido lo siguiente:

NORMA IV:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

(...)

b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

5. En el específico caso de la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. dicha universidad pretende el reconocimiento por los años 2009 y 2010 del beneficio tributario de reinversión en educación, regulado en el Decreto Legislativo 882.
6. Dicho Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 9 de noviembre de **1996**, ha establecido lo siguiente:

### CAPÍTULO II DISPOSICIONES TRIBUTARIAS

Artículo 13.- Las Instituciones Educativas Particulares, que reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

(...) Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del **beneficio** de reinversión.

Las características de los programas de reinversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del **beneficio** a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el Reglamento. [resaltado agregado]

7. En la Quinta Disposición Final del Decreto Legislativo 882, se estableció que “Lo dispuesto en la presente Ley entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación; con excepción de lo previsto en el **Capítulo II** y el segundo párrafo de la Primera Disposición Final, los cuales entrarán en vigencia a partir del **1 de enero de 1997**” [resaltado agregado].

8. Como se aprecia, el Decreto Legislativo 882 no estableció, ni expresa, ni implícitamente, el plazo de duración de dicho “beneficio” tributario, de modo que resultaba de aplicación la Norma VII del Código Tributario, cuyo texto vigente entonces es el siguiente:

### NORMA VII:

#### PLAZO SUPLETORIO PARA EXONERACIONES Y BENEFICIOS

Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por **tres (3) años. No hay prórroga tácita**”. [resaltado agregado]

9. Por lo tanto, del análisis conjunto de dichas normas (artículo 13 del Decreto Legislativo 882 y artículo VII del Código Tributario), se puede concluir, irrefutablemente, que no



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

existiendo prórroga expresa o tácita, el beneficio tributario por reinversión en educación **sólo tuvo vigencia por 3 años (1997, 1998 y 1999).**

10. En tal sentido, la pretensión de la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. sobre reconocimiento de dicho beneficio tributario de reinversión en educación en los años 2009 y 2010 carece de ley tributaria que lo permita. En dichos años no existía ley tributaria que expresamente otorgue este beneficio tributario a las universidades.
11. Esta conclusión no se ve desvirtuada por las posteriores modificaciones legales del artículo VII del Código Tributario, dadas a partir de 2004, que más allá de ampliar o reducir los requisitos para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, **mantienen inalterable, tanto el plazo límite de duración (en general, 3 años) de los beneficios tributarios dados sin señalar plazo, así como la prohibición de prórrogas tácitas.**
12. Para una mejor ilustración de lo afirmado, seguidamente, se citarán tales modificaciones.
13. El Decreto Legislativo 953, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 5 de febrero de **2004**, modificó, entre otras, la Norma VII del Código Tributario, estableciendo lo siguiente:

NORMA VII:  
TRANSPARENCIA PARA LA DACIÓN DE INCENTIVOS O  
EXONERACIONES TRIBUTARIAS  
(...) Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado **por tres (3) años. No hay prórroga tácita.** [resaltado agregado]
14. Luego, mediante el Decreto Legislativo 977, que establece la Ley Marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 15 de marzo de **2007**, se derogó la Norma VII del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias.
15. Si bien este Decreto Legislativo 977 derogó la Norma VII del Código Tributario, también **continuó prohibiendo la prórroga tácita.** Así, estableció que

2.c. (...) Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de seis (6) años  
(...)



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3.3. La Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga **deberá expedirse antes del término de la vigencia de** la exoneración, incentivo o beneficio tributario. **No hay prórroga tácita.** [resaltado agregado]

16. Tal Decreto Legislativo 977 fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional mediante sentencia del Expediente 00016-2007-PI/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 16 de abril de 2009.

17. Dicho Decreto Legislativo 977, así como el Decreto Legislativo 978 y la Ley Autoritativa 28932 fueron declarados inconstitucionales por **RAZONES DE FORMA**, y no por razones de fondo sobre su constitucionalidad, pues al dictar la aludida Ley 28932 no se cumplió con el procedimiento de mayoría calificada exigido por el último párrafo del artículo 79 de la Constitución. Reitero, el TC no hizo en este caso ningún control por razones de fondo.

18. En tal sentencia el TC estableció una *vacatio sententiae* (es decir, que mantenía su vigencia y por ende se seguía aplicando) hasta que el legislador dicte una nueva ley.

19. Precisamente, mediante el Decreto Legislativo 1117, publicado en el diario oficial *El Peruano* con fecha 7 de julio de 2012, incorpora la Norma VII del Código Tributario en el sentido siguiente:

Artículo 4:

Incorpórese la Norma VII del Título Preliminar (...) del Código Tributario (...) conforme al texto siguiente:

(...) Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

(...) No hay prórroga tácita.

20. De lo expuesto se aprecia que en ningún periodo de tiempo se permitió la prórroga tácita de los beneficios tributarios, de modo que no existiendo ley tributaria que en los años 2009 y 2010 otorgue expresamente el beneficio tributario de reinversión en educación (Decreto Legislativo 882) a las universidades, ni que tampoco exista, como se ha dicho, alguna prórroga tácita, la pretensión de la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. resulta incontrovertiblemente sin fundamento.

21. Por otra parte, la universidad demandante alega que la Ley 29766 otorga efectos retroactivos a la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo que prevé el Decreto Legislativo N.º 882, pues a pesar de haber sido publicada el 2011



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

dispone que la caducidad de aquel crédito habría operado retroactivamente desde el 31 de diciembre de 2008.

22. Más allá de lo alegado por la universidad demandante, es necesario citar textualmente la Ley N.º 29766, publicada el 23 de julio de 2011, que establece en su artículo único, lo siguiente:

Precisase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087 (...), respecto de aquellas entidades educativas que **NO** han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual.  
[resaltado agregado]

23. Al respecto, en principio, pese a que no se aprecia que dicha Ley 29766 aluda específicamente a las universidades, es irrelevante el examen de constitucionalidad de dicha ley en este caso concreto, pues si ya en párrafos precedentes se ha acreditado suficientemente que desde 1999 no existía prórroga expresa ni tácita del crédito por reinversión en educación, entonces carece de importancia controlar si en los años 2009, 2010 y 2011, la Ley 29766 era retroactiva o no para la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. La deficiente técnica legislativa de la Ley 29766 no implica la creación formal de un dicho beneficio tributario.
24. En suma, a la demandante Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. no se le puede aplicar el beneficio de reinversión en los años 2009 y 2010, pues dicho beneficio sólo tuvo vigencia hasta 1999.

S.

  
LEDESMA NARVÁEZ

**Lo que certifico:**

  
.....  
**Flavio Reátegui Apaza**  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL